

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Bacharelado em Ciências Contábeis

Felipe Dias de Moura

CUSTO DE OPORTUNIDADE
Estudo de caso em uma Instituição Pública Federal

Brasília, DF
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Tomás de Aquino Guimarães
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis - diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Felipe Dias de Moura

CUSTO DE OPORTUNIDADE
Estudo de caso em uma Instituição Pública Federal

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Mestre Eduardo Tadeu Vieira

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade;
Custos e Planejamento

Área: Custos

Brasília, DF
2013

MOURA, Felipe Dias

Custo de oportunidade: Estudo de caso em uma Instituição Pública Federal
/ Felipe Dias de Moura -- Brasília, 2013.
Quant. 24. p.

Orientador(a): Prof. Mestre Eduardo Tadeu Vieira

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo - Graduação) – Universidade de
Brasília, 2º Semestre letivo de Ano 2012
Bibliografia.

1. Custo de oportunidade 2. Eficiência 3. Planejamento I. Departamento
de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

CDD –

Felipe Dias de Moura

CUSTO DE OPORTUNIDADE
Estudo de caso em uma Instituição Pública Federal

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, avaliado pela seguinte comissão examinadora:

Mestre Eduardo Tadeu Vieira
Orientador
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Universidade Brasília (UnB)

Mestre Francisca Aparecida de Souza
Examinador - Instituição

Brasília, DF, 05/03/2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela saúde, força e ajuda nos momentos mais difíceis.

A minha mãe, pelo seu amor e carinho sem exigir absolutamente nada em troca, ao meu pai que me serve de exemplo de como ser uma pessoa honrada e batalhadora.

Ao meu orientador, professor Eduardo Tadeu Vieira por me instruir nesse trabalho.

A minha namorada, Danyele Noletto, pela compreensão e estímulo para concluir este trabalho.

CUSTO DE OPORTUNIDADE

Estudo de caso em uma Instituição Pública Federal

RESUMO

A preocupação do governo com o planejamento e com o princípio constitucional da eficiência é crescente. O objetivo deste trabalho é analisar o custo de oportunidade das viagens aéreas da instituição pesquisada – Ministério da Educação. Para análise de comportamento dos gastos com passagens, no período de 2009 a 2012, utilizou-se de dados disponíveis no Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP). As viagens ocorridas por conta das necessidades da administração devem ser programadas com antecedência mínima de dez dias, aquelas cuja solicitação seja inferior a dez dias devem ser justificadas e autorizadas. No trabalho foi calculado o custo de oportunidade das viagens dentro do prazo estabelecido em portaria em comparação as urgentes – aquelas que possuem menos de 10 dias de programação. Constatou-se que as viagens urgentes interferem na efetividade dos gastos da instituição, pois o preço médio de bilhete adquirido tende a ser mais elevado. O custo de oportunidade médio de cada solicitação é a diferença entre o preço médio das duas possibilidades. E, o custo de oportunidade total foi obtido multiplicando-se esse resultado pela quantidade de passagens com menos de dez dias, o que pode ser caracterizado por uma falta de eficiência, e falta de planejamento na instituição estudada. Assim, este artigo oferece subsídios teóricos e práticos capazes de fornecer um diagnóstico parcial sobre as passagens emitidas no Ministério da Educação ao longo período estudado. Logo, um aprimoramento na qualidade do gasto com passagens aéreas pode qualificar melhores resultados para a Instituição.

Palavras-chave: eficiência, gestão pública, custo de oportunidade

1 INTRODUÇÃO

No processo de diminuir a assimetria de informações entre o Estado e as necessidades da sociedade, aquele tem buscado aperfeiçoar a sua gestão. A administração pública não está imune ao processo de escassez, logo, o administrador deve observar meios que permitam a melhor utilização dos recursos disponíveis. Essas são imposições normativas de caráter principiológico relacionadas diretamente com princípio da eficiência (MODESTO, 2000).

Baseando-se nesse princípio, referido no art. 37 da Constituição (BRASIL, 1988) com a redação dada pela emenda constitucional nº 19 (BRASIL, 1998), e atendendo às necessidades de redução de gastos governamentais foi publicada a portaria nº 98 (BRASIL, 2003) do Ministério de Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão, a qual dispõe sobre viagens a serviço, concessão de diárias e emissão de bilhetes de passagens aéreas no âmbito da administração pública federal direta, autárquica e fundacional.

Dentre os procedimentos a serem observados constantes no art. 2º destacam-se:

Art. 2º Determinar aos órgãos e entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional a redução de gastos com a emissão de bilhetes de passagem aérea e a observância dos seguintes procedimentos:

I – a viagem deve ser programada com antecedência mínima de dez dias;

III - a solicitação da emissão do bilhete de passagem aérea deve ser ao menor preço, prevalecendo, sempre que disponível, a tarifa promocional em classe econômica, sem prejuízo do estabelecido no art. 27 do Decreto n 71.733, de 18 de janeiro de 1973, alterado pelo Decreto n 3.643, de 26 de outubro de 2000;

IX – em caráter excepcional, o Secretário-Executivo ou titular de cargo correlato, ou ainda o dirigente máximo das Unidades Gestoras descentralizadas, poderá autorizar viagem em prazo inferior ao estabelecido no inciso I deste artigo, desde que devidamente formalizada a justificativa que comprove a inviabilidade do seu efetivo cumprimento.

Diante do exposto, o problema da pesquisa é qual o custo de oportunidade das passagens solicitadas em caráter excepcional?

O trabalho tem a sua importância no ponto de vista gerencial, social e acadêmico. Gerencial pois gestores e servidores saberão com clareza a importância de um planejamento para a melhoria dos gastos e eficiência da administração. Social, pois servirá de instrumento para que a população tenha ciência de custos no serviço público. E academicamente, pois é mais um indicador estudado e colocado em prática o qual evidencia forma de melhorar a gestão pública. Logo, o objetivo do estudo é verificar o custo de oportunidade das passagens emitidas em caráter de urgência na instituição pública. Para isso segue os seguintes objetivos acessórios: discernir e compreender conceitos de eficiência e custo oportunidade na literatura, identificar a quantidade de passagens urgentes emitidas em relação à quantidade total de emissões, e estabelecer um comparativo entre os dois tipos de viagens.

O artigo está dividido em cinco seções, sendo a primeira esta introdução, a segunda o referencial teórico que traça um breve histórico de custos no serviço público, efetividade dos serviços e conceitos de custo oportunidade. A terceira parte descreve a metodologia utilizada para análise dos dados, na quarta consta a apresentação dos resultados e as respectivas avaliações e, por fim, a quinta traz as considerações finais e recomendações futuras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos no Serviço Público e eficiência

É salientado por Drumond e Silva (2004) que o desempenho de toda ação pública consome recursos oriundos da sociedade, urgindo maior controle do governo e da sociedade.

E, o aumento da demanda por serviços públicos e não acompanhamento do correspondente crescimento da receita obrigou o Estado a ampliar as fontes de recursos e a reduzir seus gastos, a fim de que não compromettesse as suas metas fiscais.

Para Alonso (1999) a preocupação com a eficiência na gestão de recursos deu-se a partir da crise fiscal de 1980, pois o governo federal viu-se obrigado a realizar um expressivo corte de gastos e definir uma política fiscal mais eficiente no Brasil. Além da crise fiscal, a busca por transparência nos gastos públicos também era motivada por fatores externos como a globalização e alavancou-se a partir de 1986 com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Fazenda. O desenvolvimento do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) a partir de 1987 também contribuiu para isto, tendo como objetivo controlar a execução da despesa.

Neste contexto de busca pela eficiência de gastos e confiabilidade da informação é natural o aumento da preocupação com o controle interno, no intuito de garantir maior transparência das ações desenvolvidas pelo poder público, já que o controle visa identificar e corrigir falhas almejando garantir que o esforço coletivo atinja seus objetivos eficientemente (JUSTA, 2009).

A conceituação de eficiência na literatura é, via de regra, acompanhada das definições diferenciadoras e complementares. Segundo Slomski (2007) a inserção do princípio da eficiência na constituição federal de 1988 traz um novo paradigma para a administração pública brasileira. Para o autor a eficiência está relacionada ao custo de produção ou à forma pela qual os recursos são consumidos, e a eficácia ao atendimento dos objetivos e das metas. Informa então que é necessário que o gestor tenha em mente esses dois pilares em sua gestão, não bastando apenas consumir menos recursos, mas sendo preciso que atendam a real demanda da sociedade.

Ainda neste contexto DE Negri, Salermo e Castro (2005) faz uma discussão sobre as terminologias. Eficiência diz respeito à capacidade de uma organização em obter o máximo de produto a partir de um dado conjunto de dados. A eficácia é a obtenção de resultados dentro do objetivo proposto. A economicidade pressupõe a utilização exata de recursos nas quantidades necessárias e suficientes, sem desperdícios e observando as alternativas mais econômicas de mercado.

O decreto lei nº 200 (BRASIL, 1967), que dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, em seu artigo 79 determina que a contabilidade deverá aplicar os custos dos serviços buscando evidenciar os resultados da gestão. Para Mauss (2008), o sistema de custos embora não tenha sido criado de forma bem estruturada, possibilita a obtenção de resultados mais positivos na gestão administrativa. Porém será mostrado no trabalho que a obtenção de resultados ainda tem a progredir.

A Constituição Federal de 1988 no artigo 70 exige que a fiscalização das ações públicas observe se elas foram realizadas com economicidade. Para Mauss (2008) a economicidade está ligada a informações adequadas de custos, pois sem estas, não se sabe quais insumos prejudicam os resultados esperados.

Ainda nesse sentido, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP 4º edição, válido para o exercício de 2012 demonstra alguns pontos para a avaliação da gestão pública. Está inserido no Manual que além de atender o princípio da legalidade, a Constituição Federal de 1988 também evidenciou a necessidade da avaliação de resultados quanto à eficiência e eficácia, conforme demonstrado nos artigos 70 e 74:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e

patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

O Manual vai mais além ao citar que a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101 (BRASIL, 2000), no parágrafo 3º do seu art. 50 estabelece que “a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. Logo, conforme o MCASP (2012) a implementação de um sistema de informação de custos representa grande avanço para propiciar a avaliação dos custos, pois representa uma importante ferramenta de auxílio à gestão, contribuindo efetivamente para a tomada de decisões ampliando os mecanismos de controle da sociedade sobre a atuação governamental.

Por meio dos custos dos serviços e de indicadores de desempenho permite-se a administração pública constatar desperdícios e considerar as relações entre os custos e benefícios dentre as diversas políticas, consentindo que os bens públicos sejam produzidos com o menor custo e maior eficácia e eficiência (DRUMOND; SILVA, 2004). É ainda salientado por estes autores que o fator importante para bons ou maus índices de desempenho é o processo de decisão bem encaminhado em uma administração direcionada à eficiência, eficácia e produtividade. Para tomar uma decisão devem-se conhecer os custos e benefícios de uma alternativa comparados com as outras, visando transparência, clareza e objetividade. Essas características envolvem toda a gestão pública, sendo necessário conhecer as variáveis qualitativas e quantitativamente para um melhor processo decisório.

Segundo Rezende et al. (2010) percebe-se, portanto, que o Estado, visando um governo orientado para resultado precisa desenvolver uma apuração de custos para uma melhor gestão, tomando decisões mais eficazes no sentido de melhorar a qualidade de seus gastos, não apenas fazendo cortes no seu orçamento nem aumentando a carga tributária. Dessa forma saberá com maior clareza onde seus recursos estão sendo desperdiçados e poderá tomar decisões gerenciais a fim de aumentar a eficiência.

Grateron (1999) compreende que o setor público tem o dever de satisfazer as necessidades sociais e, sendo assim, exige-se uma rigorosa gestão dos recursos limitados. Dessa maneira, a responsabilidade pública inclui gerência de processos, recursos, efeitos e resultados; a aplicação eficaz, econômica e eficiente; eliminação dos desperdícios de recursos, etc. Diz ainda que há uma necessidade de introduzir conceitos de economia, eficácia e eficiência nas atividades que realizam os gestores do setor público.

2.2 Custo de Oportunidade

O conceito de custo de oportunidade é estudado tanto do ponto de vista econômico,

quanto do ponto de vista contábil financeira. A escassez dos recursos e sua limitação leva o surgimento do custo de oportunidade.

Seguindo a primeira vertente, foi empregado originalmente por Frederick Von Wieser, conforme aponta Burch & Henry (1974). Este conceito foi utilizado para a apuração do valor dos fatores de produção. A definição surge como a renda líquida gerada pelo respectivo fator de produção quando usado no seu melhor uso alternativo.

Tendo visto esse conceito, Beuren (1993) inferiu que a expressão de melhor uso alternativo admite a interpretação de que existe mais de uma alternativa possível. Ainda levanta o aspecto de que a escolha feita tem a consequência de exclusão das outras alternativas, ou seja, o custo de oportunidade é o custo daquela alternativa a qual foi abandonada, porém aquela que proporciona maior satisfação para a sua finalidade.

Ainda nesse pensamento econômico, Miller (1981) cita que “o custo em Economia significa apenas uma coisa – o custo de oportunidade”. O raciocínio econômico do custo de oportunidade está relacionado ao deslocamento dos fatores de produção de uma para outra atividade, que são vencidos por um interesse de mercado.

Rossetti (2010) explica que a escolha de determinado fim e a consequente utilização de meios mais escassos implica necessariamente a redução da capacidade efetiva da sociedade para obter outros benefícios.

Já Carvalho (2006) no manual de economia dá ênfase em oportunidades perdidas quando define que o custo de oportunidade mede o valor das oportunidades perdidas em decorrência da escolha de uma alternativa de produção em lugar de uma outra também possível.

No ponto de vista contábil, Leone (1982) faz menção ao custo oportunidade como tomada de um caminho em prejuízo de outro, deixando de ganhar certo valor de benefício. Para Gray e Johnson (1997 apud IMONIANA et AL, 1990) um custo oportunidade é o lucro que poderia ser obtido se um conjunto de recursos tivesse sido aplicado num certo uso alternativo. Enquanto que para Martins (1987) o custo de oportunidade é a remuneração que foi sacrificada por ter aplicado recursos em uma dentre algumas alternativas.

Slomski (2007) informa que o conceito está relacionado a escolhas quando se tem o menor preço à vista, com similar qualidade e oportunidade daquela que o cidadão desprezou ao utilizar o serviço público.

O Conselho Federal de Contabilidade na Resolução nº 1.133 de 2008, que aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis, conceitua o custo de oportunidade como o valor que seria desembolsado na alternativa desprezada de menor valor entre aquelas consideradas possíveis para a execução da ação pública.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Neste item são apresentados os métodos utilizados e os procedimentos realizados para obtenção dos resultados da pesquisa. Pesquisou-se o valor das passagens emitidas pelo Ministério da Educação dentro do prazo estabelecido – antecedência de dez dias

comparando-os com as emissões em caráter excepcional.

O Ministério da Educação, órgão da administração direta, cuja estrutura regimental foi aprovada pelo Decreto Nº 7.690, de 2 de março de 2012. Tem como área de competência os seguintes assuntos: política nacional de educação; educação infantil; educação em geral, compreendendo ensino fundamental, ensino médio, ensino superior, educação de jovens e adultos, educação profissional, educação especial e educação à distância, exceto ensino militar; avaliação, informação e pesquisa educacional; pesquisa e extensão universitária; magistério; e assistência financeira a famílias carentes para a escolarização de seus filhos ou dependentes.

Para alcançar tais competências compõe-se de uma estrutura formada por: A) órgãos de assistência direta e imediata ao Ministro de Estado – Gabinete, Secretaria-Executiva, Consultoria Jurídica; B) órgãos específicos e singulares - Secretaria de Educação Básica, Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica, Secretaria de Educação Superior, Secretaria de Educação Continuada, Alfabetização, Diversidade e Inclusão, Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior, Secretaria de Articulação com os Sistemas de Ensino; Instituto Benjamin Constant; Instituto Nacional de Educação de Surdos; C) órgão colegiado – Conselho Nacional de educação; D) entidades vinculadas, subdividido em 79 autarquias – por exemplo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, outros Institutos e Universidades; 25 fundações públicas – por exemplo Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, Fundação Joaquim Nabuco, Fundação Universidade de Brasília; e 2 empresas públicas - Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares e Hospital de Clínicas de Porto Alegre.

GIL (1999) destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral de determinado fato. Portanto, quanto aos fins, o trabalho é caracterizado como exploratório. Este autor ainda salienta que o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo. O estudo exploratório é apenas de passagens aéreas, e a apuração dos custos é crucial para indicar a redução dos gastos. Neste estudo relaciona-se através no custo de oportunidade, o custo na emissão de passagens ditos como urgentes, e aquelas que não atendem o prazo de dez dias estabelecido pela portaria

Para Vergara (1997) realiza-se um estudo de caso quando há investigação em uma ou poucas unidades. É nessa linha que se pretende estudar as passagens emitidas somente pela instituição pública, em que apenas o Ministério da Educação é órgão de análise da pesquisa.

Os dados extraídos referem-se às passagens de viagens aéreas, seja nacional ou internacional, excluídas todas as entidades vinculadas – Autarquias, Fundações Públicas, Empresas Públicas, e os órgãos específicos Instituto Benjamin Constant e o Instituto Nacional de Educação de Surdos, ao longo do período de 2009 a 2012. Todos os dados foram retirados do Sistema de Concessão de Diárias e Passagens – SCDP. Sistema informatizado desenvolvido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e de utilização obrigatória pelos órgãos da administração pública federal direta, autárquica e fundacional a partir de 1º de janeiro de 2009. Logo, por esse motivo que os dados do estudo se deu a partir de 2009. Os dados extraídos são públicos e podem ser solicitados na página do Ministério da Educação, por meio do sistema eletrônico do serviço de informação ao cidadão. Para que se tenha uma análise dos dados mais próxima da realidade no período estudado, os valores do custo com as passagens foram atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC.

Anterior ao SCDP cada órgão tinha o seu próprio sistema, logo não havia garantias de que todos os processos de concessão de diárias e passagens atendiam a legislação, não era possível implantar um sistema integrado para gerir o processo atual, e, como consequência, os custos para gerir todo esse processo era muito elevado. Então o sistema foi criado para resolver as situações relatadas anteriormente, tendo em vistas a otimizar o gerenciamento das solicitações, diminuindo o custo e o tempo de processamento, a fim de melhorar a gestão do processo. O sistema é integrado com o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema de Organização e Inovação Institucional do Governo Federal (SIORG), evita-se então inconsistência de dados. As requisições são executadas eletronicamente o que eleva o grau de confiabilidade e diminui o tempo de emissão das passagens, as diárias bem como descontos de vale refeição são calculadas automaticamente, e permite ainda a consulta automatizada de relatórios gerenciais.

Para análise, primeiramente foi exposto o valor total das passagens emitidas em cada ano dentro do prazo estabelecido pela portaria nº 98 (BRASIL, 2003) do Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão, em seguida foi realizado a divisão pela quantidade de solicitações dentro desse prazo, com isso foi obtido o valor médio da solicitação. Foi realizado o mesmo procedimento com as passagens urgentes.

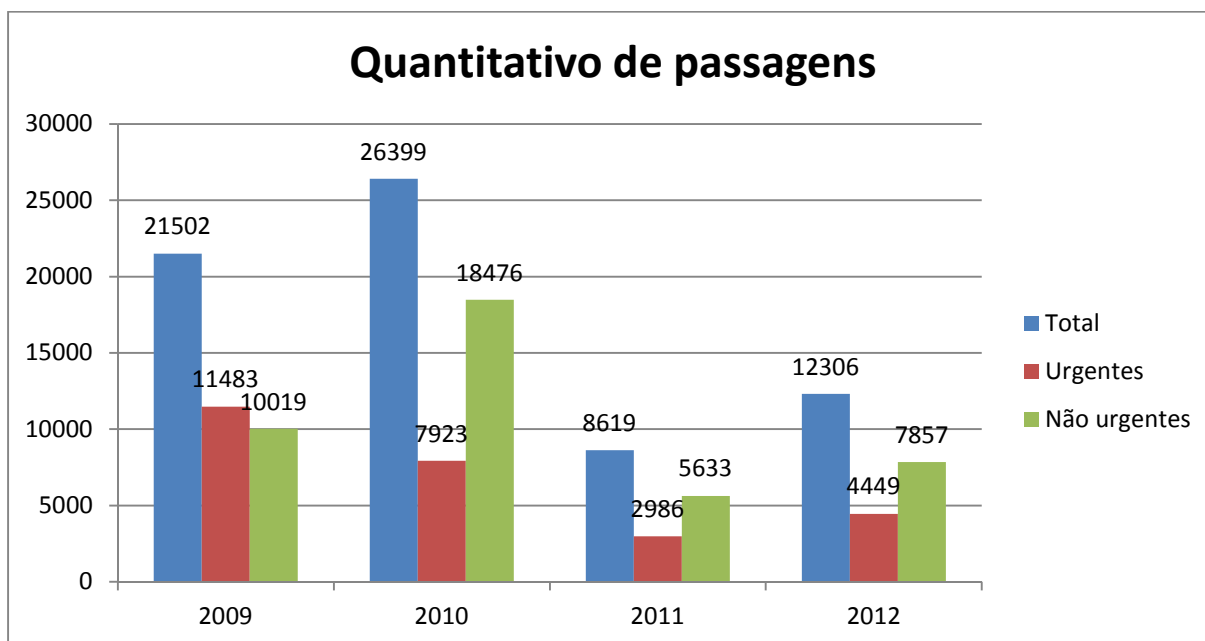
Para obter o valor do custo de oportunidade médio de cada viagem foi feito a subtração do custo médio da viagem urgente e da dentro do prazo. Obtendo esse valor unitário, multiplica-se pela quantidade de solicitações urgentes. Diante disso obtém o valor do custo de oportunidade total.

Ou seja, caso todas as solicitações fossem emitidas dentro do prazo, quanto a instituição estudada deixaria de gastar a mais. Com isso foi possível encontrar a perda da eficiência caracterizada pelo percentual de desperdício, calculado pela divisão do custo de oportunidade pelo gasto total de passagens em cada período. Caso houvesse mais rigor a portaria nº 98 (BRASIL, 2003), não obteríamos valores tão consideráveis quanto os encontrados.

4 RESULTADOS, ANÁLISES E DISCUSSÃO

O custo total com passagens aéreas no Ministério da Educação nos anos de 2009 a 2012 foram respectivamente: R\$ 174.753.505,40; R\$ 196.387.842,37; R\$ 149.618.948,41; R\$ 152.295.172,81. Porém, como o estudo não inclui as unidades vinculadas já que fazem parte da administração indireta e tem personalidade jurídica própria, os custos com as passagens aéreas a serem estudados no trabalho correspondem a R\$ 24.427.253,86 em 2009, R\$ 24.271.442,66 em 2010, R\$ 7.942.431,84 em 2011 e R\$ 13.011.591,04 em 2012. Por consequência o estudo se dá em termos percentuais na faixa de 14%, 12%, 5%, e 9% dos custos da instituição Ministério da Educação.

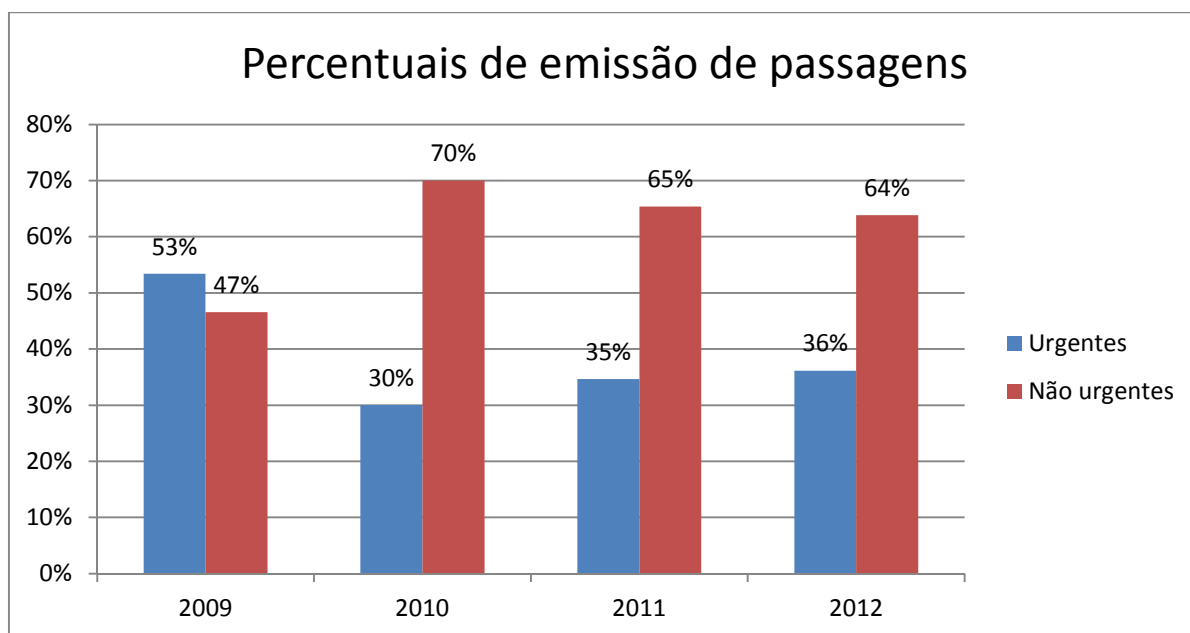
O Gráfico 1 apresenta a quantidade de passagens emitidas no período pesquisado.

Gráfico 1 - Quantidade de passagens totais, urgentes e não urgentes

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Observa-se que em 2010 houve uma quantidade de emissões de 26.399, o que representa um aumento de 22% de quantidade de emissões de passagens aéreas em relação ao ano anterior. Acréscimo este que não foi acompanhado no ano seguinte, já que em 2011 houve 8619 solicitações, um decréscimo de 67% quando comparado com 2010. Em 2012 houve 12306, o que representa um aumento de 43% de emissões em relação ao ano anterior.

O Gráfico 2 apresenta os percentuais de passagens urgentes e não urgentes.

Gráfico 2: percentuais de passagens por tipo

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

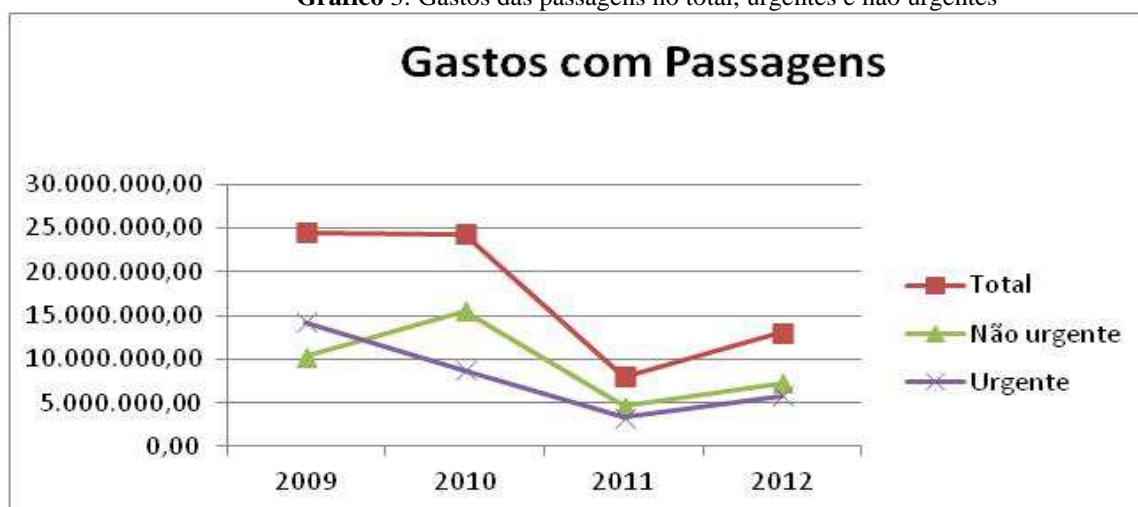
Verifica-se que embora tenha ocorrido um decréscimo na quantidade de solicitações urgentes de 2010 quando comparado com 2009 de 23 pontos percentuais, em 2011 e em 2012 houve um leve acréscimo desse tipo de passagem.

Em 2009 (Gráfico 1) o Ministério da Educação emitiu 21502 passagens, desse total tinha um percentual de mais da metade das passagens emitidas fora do prazo estabelecido em portaria. O que mostra sua ineficiência em 53%. Em 2010 embora tenha aumentado em 22% de passagens emitidas em relação ao ano anterior, o percentual de emissões urgentes passou a ser 30% (Gráfico 2). Em 2011, devido ao contingenciamento de gastos, a quantidade de passagens emitidas passou a ser de 8169, o que representa apenas 37% do ano anterior. Não obstante a esse quantitativo de emissões, o percentual de ineficiência se mostra na quantia de 35%, um aumento de 5 pontos percentuais em relação ao ano anterior.

Em 2012, a quantidade de passagens subiu 43% em relação a 2011. E a ineficiência se mostra em 36%. Dessa forma, fica claro que não há tanta preocupação com o prazo estabelecido.

O gráfico 3 apresenta a evolução dos gastos anuais com passagens consideradas urgentes e não urgentes.

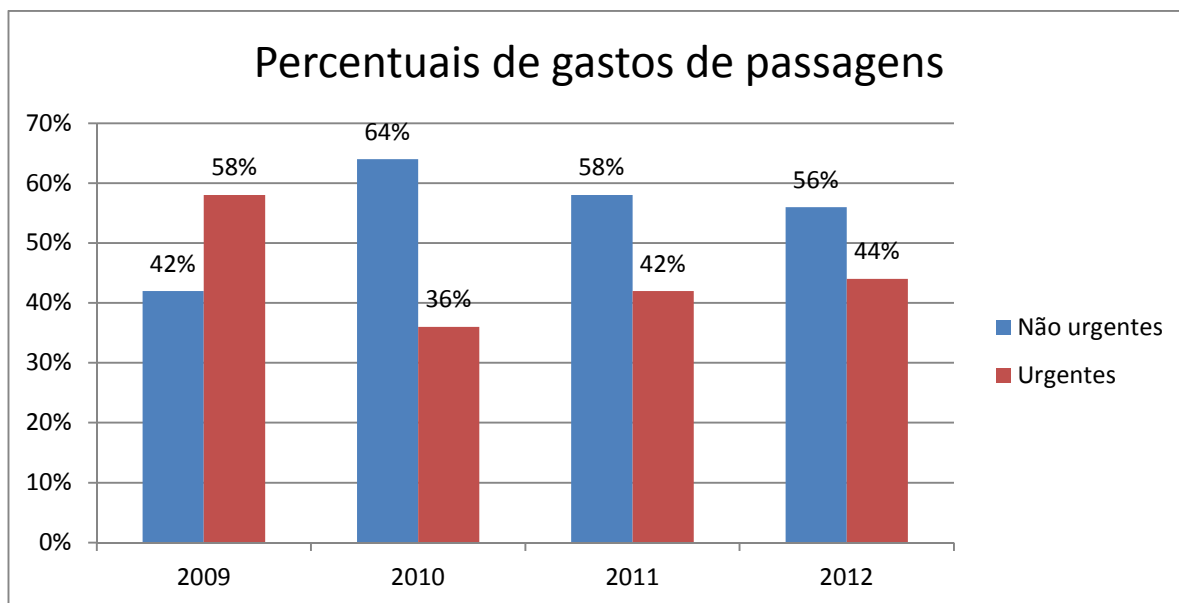
Gráfico 3: Gastos das passagens no total, urgentes e não urgentes



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Embora a evolução de gastos anuais com passagens tem se mostrado de maneira mais tímida, é importante manter instrumentos para controlar de maneira mais racional esse custo buscando observar a qualidade e a eficiência desse gasto. Pois, embora tenha ocorrido um decréscimo nos anos de 2010 e 2011, em 2012 já houve um aumento dos gastos com passagens.

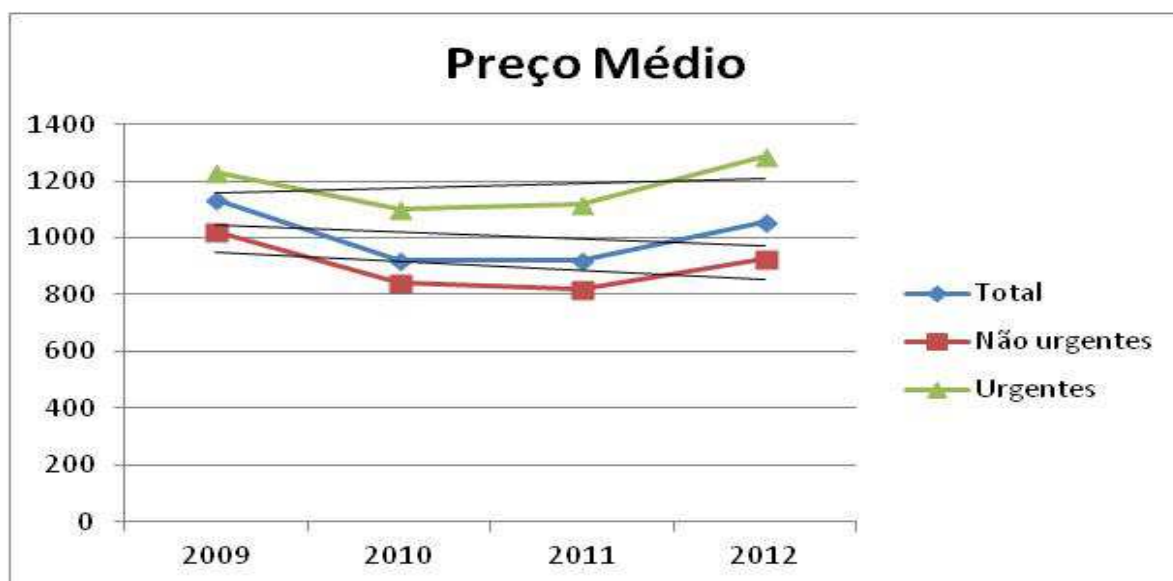
No gráfico 4 mostra a evolução dos gastos com as passagens aéreas em termos percentuais:

Gráfico 4: percentuais de gastos de passagens por tipo

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Verifica-se que os gastos com passagens urgentes em termos percentuais equivalem a quase a metade dos gastos totais com passagens, muito embora apenas em 2009 a quantidade de emissões urgentes tenha ultrapassado a quantidade de solicitações dentro do prazo estabelecido em portaria.

A partir dos dados apresentados pelos gráficos 1 e 3 pode ser encontrado o preço médio das passagens emitidas, que está indicado no gráfico 5.

Gráfico 5: Preço médio unitário de passagens no total, urgentes e não urgentes.

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Foi traçado uma linha linear para melhor visualizar a tendência da evolução de cada tipo de passagem. A tendência do preço das viagens urgentes é aumentar de forma mais acelerada comparando com as viagens não urgentes, já que esta apresenta uma tendência de decréscimo com o passar dos anos. Observa-se que a partir de 2010 tem-se uma linha ascendente do preço médio das passagens urgentes. Em 2010 o preço médio era de R\$ 1102,83, em 2011 passou a R\$ 1117,15 e em 2012 passou para R\$ 1286,83, causado pela falta de planejamento pois a tendência é de aumento na quantidade de solicitações fora do prazo, que pode ser mostrado no Gráfico 2, além da propensão de oligopólio de empresas aéreas. Logo, fica evidente que a aquisição de passagens com menos de 10 dias de antecedência prejudica o resultado da instituição.

Em 2010, o aumento de 23% das passagens em relação ao ano anterior (gráfico 1) não correspondeu a mais do que 1% do aumento dos gastos totais de passagens (gráfico 3). Infere-se que a redução de 31% da quantidade de passagens urgentes em 2010 quando comparado com 2009 contribuiu para que os gastos totais neste período não subisse na mesma proporção. Outro fato que pode ter contribuído para isso é que o preço unitário médio das passagens urgentes caiu de R\$ 1233,81 para R\$ 1102,83 (gráfico 5), bem como o preço das não urgentes que passou de R\$ 1024,00 para R\$ 840,75. Com isso o preço médio unitário teve queda de R\$ 1135,05 para R\$ 919,41, correspondendo a 19% (gráfico 5).

Em 2010 a quantidade foi de 26.399 e em 2011 foi de apenas 8.619, o que representa uma queda de 67%. Em termos financeiros, teve uma queda nos gastos de 67%. Esse valor se mostra na mesma proporção pois o custo das passagens sejam elas urgentes e não urgentes foi muito aproximado entre os dois períodos. Aqui também é possível verificar que as passagens emitidas fora do prazo de dez dias onera mais ainda a administração, por ter preço mais elevado que as emitidas no prazo.

No ano de 2012 embora a quantidade de passagens tenha subido 43% em comparação ao ano anterior, o custo com essas passagens aumentou bem além desta porcentagem. Em 2011 o gasto com passagem era de R\$ 7.942.431,84 já em 2012 passou para R\$ 13.011.591,04. O que representa um aumento de 64%. Um dos possíveis fatores que contribuiu para isso foi o preço médio unitário das passagens urgentes que teve forte impacto pois subiu 15% em relação ao ano anterior.

Para Alonso (1999) os custos estão entre os principais indicadores de desempenho das organizações. Logo os sistemas de custo desempenham um papel importante na avaliação do desempenho institucional. A realização da gestão de custos na administração pública pode proporcionar benefícios relacionados a melhor aplicação de recursos, nesse sentido o custo oportunidade apresenta-se como indicador por avaliar variáveis importantes na instituição.

Para apurar os custos de oportunidade médios foi calculada a diferença das duas alternativas: emissão de passagens dentro do prazo de 10 dias e fora desse prazo, com base em seus respectivos preços médios. Os custos de oportunidade totais foram obtidos multiplicando-se o custo médio de oportunidade pelo número de passagens emitidas urgentes.

Na literatura de Lenninger (1977 apud BEUREN, 1993), que explica as duas ocorrências do custo de oportunidade, uma no sentido do lucro máximo e outra no sentido do menor custo incorrido caso fosse tomada a decisão da política correta, o presente estudo aborda a perspectiva do custo incorrido. Foi considerado que o benefício é o mesmo para todos, ou seja, o deslocamento do passageiro para realização de suas atividades. Logo, a diferença entre as passagens urgentes corresponde à decisão de tomar uma política em detrimento da emissão de passagens dentro do prazo.

O gráfico 6 apresenta o custo total de oportunidade, que foi encontrado pela diferença

total das viagens urgentes e não urgentes.

Gráfico 6: Custo total de oportunidade das passagens urgentes em relação às não urgentes



Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Para Slomski (2007) tomar uma decisão num mundo de escassez obriga-nos a prescindir de alguma coisa, custa-nos de fato, a oportunidade de fazer outra coisa. A alternativa de que se abdicou é designada custo de oportunidade. O custo de oportunidade total foi decrescente nos anos de 2009 a 2011, porém foi crescente no ano de 2012. Observa-se que apenas em 2011 o custo de oportunidade total foi inferior a R\$ 1.000.000,00, Todos os demais anos estudados o custo ultrapassou este montante. Logo, por exemplo, seguindo a linha de estudo de Slomski (2007) caso em 2012 abdicasse aquisições a preço de passagens não urgentes, a diferença entre este possível valor, R\$ 1.599.148,88, seria útil para que o Ministério aplicasse o recurso em ações de sua competência.

Embora em 2012 a quantidade de solicitações corresponde apenas a 63% das solicitações de 2009 e 61% das solicitações de 2010, o custo de oportunidade total mostra-se com porcentagens mais elevadas, na casa de 66% de 2009 e 77% de 2010.

O gráfico 7 apresenta o custo de oportunidade médio das passagens urgentes e não urgentes.

Gráfico 7: Custo médio unitário de oportunidade das passagens urgentes em relação às não urgentes

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

O custo de oportunidade médio unitário tem sido crescente desde 2009, Gráfico 7. Em 2009 o custo foi de R\$ 209,81 subindo para R\$ 262,08 o que representa um aumento de aproximadamente 25%. Em 2011 aumenta-se mais 14% em relação a 2010 e em 2012 mais 20% em relação a 2011, o que revela um aumento acumulado no período estudado de aproximadamente 71%. Logo, há uma tendência de alta no valor do custo de oportunidade médio no período estudado. Isso ocorre porque a diferença do valor entre as passagens adquiridas fora do prazo estar cada vez maior que aquelas adquiridas dentro do prazo. O que provocou o aumento do custo de oportunidade total foi o aumento do custo de oportunidade médio unitário, o que mostra a relevância de mudança de comportamento de gestores.

A tabela 1 mostra no período estudado, de 2009 a 2012, a quantidade de passagens emitidas por tipo, o preço médio e o custo total das passagens.

Tabela 1 – Demonstrativo de quantidade de emissões, preço médio e custo das passagens

Ano	Tipo de passagem	Quantidade de emissões	Preço médio	Custo total
2009	Total	21502	1.136,05	24.427.253,86
	Urgentes	11483	1.233,81	14.167.807,24
	Não urgentes	10019	1.024,00	10.259.446,62
2010	Total	26399	919,41	24.271.442,66
	Urgentes	7923	1.102,83	8.737.719,36
	Não urgentes	18476	840,75	15.533.723,30
2011	Total	8619	921,50	7.942.431,84
	Urgentes	2986	1.117,15	3.335.821,37
	Não urgentes	5633	817,79	4.606.610,47
2012	Total	12306	1.057,34	13.011.591,04
	Urgentes	4449	1.286,83	5.725.100,06
	Não urgentes	7857	927,39	7.286.490,98

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SCDP

O ano de 2010 houve mais emissões de passagens durante o período estudado, porém o custo total com essas passagens foi inferior do total do ano de 2009. Isso ocorreu porque o valor médio das passagens adquiridas neste ano foi inferior ao preço médio das passagens adquiridas naquele ano. Em 2012 o custo médio das passagens urgentes atingiu o ápice entre todos os anos estudados, que se mostra na casa de R\$ 1.286,83.

Indo mais além, a tabela 2 ilustra a quantidade de solicitações que seriam possíveis emitir com o mesmo custo anual caso todas as passagens fossem emitidas a preço de não urgente.

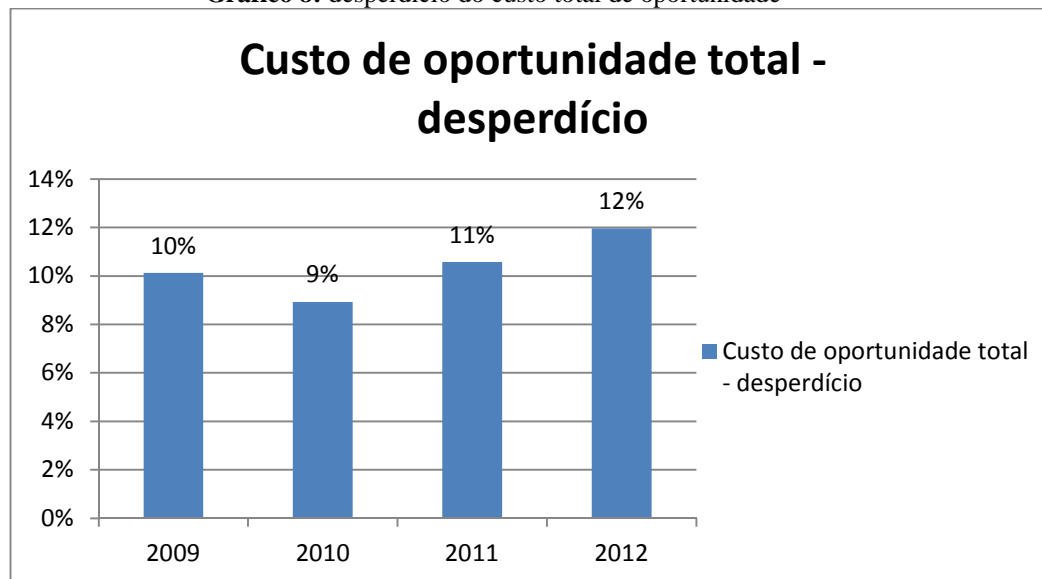
Tabela 2 – Acréscimo possível de quantidade de passagens

Ano	Quantidade de emissões	Possibilidade de mais emissões	(%) s/ total
2009	21502	2353	11%
2010	26399	2470	9%
2011	8619	1093	13%
2012	12306	1724	14%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados do SCDP

Observa-se que em 2009, por exemplo, caso as 21502 passagens fossem emitidas a preço de R\$ 1.024,00, resultaria em um custo fictício de R\$ 22.018.027,87 , e não R\$ 24.427.253,86. Ao fazer a diferença entre ambos e dividindo esse resultado pelo preço da passagem não urgente demonstra quantas passagens seria possível emitir caso não houvesse emissões urgentes, que em 2009 seria 2353 passagens. A última coluna da tabela 2 mostra este resultado em termos percentuais, ou seja, o quanto em termos percentuais que essas possíveis emissões excedentes representariam em relação ao quantitativo total de passagens. Em 2012, atinge o percentual mais elevado no período estudado, logo, caso as 12306 solicitações fossem emitidas a preço de passagem não urgentes, R\$ 927,39, haveria um custo de R\$ 11.412.442,16 ao invés de R\$ 13.011.591,04, com isso seria possível emitir mais 1724 passagens.

O gráfico 8 mostra o desperdício que o custo de oportunidade total representa para a Instituição estudada.

Gráfico 8: desperdício do custo total de oportunidade

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados do SCDP

Verifica-se que no período de 2009 a 2012 o custo de oportunidade total representa o desperdício de recursos nos valores percentuais de 10%, 9% e 11% e 12% comparados com o total de gastos, por desprezar uma alternativa cujo custo é inferior. Esses valores correspondentes vão de encontro com o princípio da economicidade, sendo assim, uma ineficiência da instituição estudada.

Logo, em respeito ao princípio da eficiência e economicidade, a instituição estudada além de ter maior atenção aos preços das passagens deve buscar a redução do número das solicitações urgentes, tendo em vista o prazo estabelecido em legislação e que elas requerem maiores quantidades de recursos financeiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho foi exposto o custo de oportunidade incorrida no Ministério da Educação no período de 2009 a 2012. Esse foi tratado como importante instrumento que pode ser levado em consideração pelo gestor público, pois esta extremamente relacionado ao princípio constitucional da eficiência. Visto isso, alcançando-se o objetivo geral que foi o de verificar o custo de oportunidade incorrido na emissão de passagens urgentes, o que constitui uma perda de eficiência da instituição.

Dessa forma, compreende-se a importância do cumprimento da legislação e de tomar decisões mais assertivas, a fim de otimizar e racionalizar os gastos públicos. Além disso, o planejamento de ações visa antecipar os procedimentos de emissão de passagens aéreas, para que além de cumprir os prazos, comportem-se como uma maneira de evitar o desperdício de recursos.

Por óbvio, sempre haverá excepcionalidades, porém isso não se pode tornar regra. Não é nada normal nos últimos quatro anos uma exceção da administração pública estar na faixa

de 38,5%, média do percentual de passagens urgentes solicitadas.

O estudo limita-se a gasto com passagens apenas nas unidades de assistência direta e imediata no ministro; órgãos específicos e singulares; e órgão colegiado. Não estão incluídas as unidades vinculadas – Autarquias, Fundações Públicas e Empresas Públicas pois estas contém personalidade jurídica e recursos próprios.

Embora o trabalho tenha se dado em apenas uma instituição da administração direta – Ministério da Educação fica evidente que há necessidade de mudança, sendo assim, necessária a adoção de meios para fiscalizar ações públicas no intuito de verificar se foram realizadas com atendimento ao princípio da economicidade, conforme estipulado no caput artigo 37 da Constituição Federal de 1988, tendo em vista uma melhora da eficiência administrativa.

Uma das possíveis causas que contribuem para esses gastos de emergência e por consequência o aumento do custo de oportunidade é a falta de planejamento, trabalhos e eventos que surgem de formas imprevisíveis, o caráter especulativo de companhias aéreas, compromissos inadiáveis de agenda ministerial, e mera exigência de Secretarias de aquisição de passagens em companhia de preferência do passageiro muito embora tenha voos em horários próximos aos adquiridos em outras companhias.

Recomenda-se, para estudos futuros, analisar os resultados alcançados nesta pesquisa para compará-los com órgãos do poder executivo que possuem alto valor no orçamento. Além de reaplicarem este estudo em posteriores períodos, para ratificar resultados ora encontrados, ou para analisar uma possível mudança na forma de trabalho da instituição.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M; PAULO, V. Direito Administrativo Descomplicado. 18 ed. Forense; Rio de Janeiro; São Paulo: Método, 2010.

ALONSO, M. Custos no serviço público. Revista do Serviço Público ano 50, n. 1. Janeiro a março, 1999.

BATISTA J, O. A. Princípio constitucional da eficiência administrativa. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BEUREN, I. M. Conceituação e contabilização do custo de Oportunidade. Cadernos de estudos FIECAFI, vol. 8. São Paulo: abril de 1993.

BLEIL, Claudécir et al. A gestão pública por resultados e a avaliação de desempenho. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, XIV. São Paulo. Anais. São Paulo, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 20 de setembro de 2012.

_____. Constituição (1988). Emenda constitucional n. 19, de 4 de junho de 1998.

Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc19.htm> Acesso em: 20 de setembro de 2012.

_____. Decreto Nº 7.690, de 2 de março de 2012. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7690.htm> Acesso em: 20 de janeiro de 2013.

_____. Decreto Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm> Acesso em: 20 de novembro de 2012.

_____. Lei Complementar Nº 101, DE 4 DE MAIO DE 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 20 de outubro de 2012.

_____. Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm>. Acesso em: 17 dezembro de 2012.

_____. Lei Nº 8.987, de 17 de fevereiro de 1995. Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987cons.htm> Acesso em: 02 de outubro de 2012.

_____. MCASP. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Demonstrações Contábeis Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 4. ed. 2012 Acesso em: 13 de janeiro de 2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria n. 98, de 16 de julho de 2003. Dispõe sobre viagens a serviço, concessão de diárias e emissão de bilhetes de passagens aéreas no âmbito da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional e dá outras providências. Disponível em: <www.scdp.gov.br> Acesso em: 19 de outubro de 2012.

BURCH, E.E; HENRY, W.R. Custo de Oportunidade e incremental; tentativa de definir em termos de sistemas: um comentário. Revisão do Accounting. Janeiro de 1974

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em:

<<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 agosto de 2012.

_____. Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30 novembro. 2012.

CALDAS, E. L.; KAYANO, J. Indicadores para o diálogo. Programa Gestão Pública e Cidadania. EAESP/FGV. São Paulo: Polis, 2001.

CARVALHO, L. C. P. Teoria da firma: a produção e a firma. in: PINHO, Diva Benevides (Coord.) et al. Manual de economia. São Paulo: Saraiva, 2006.

COMPRASNET. Publicação: informativo comprasnet. Disponível em: <<http://www.comprasnet.gov.br>>. Acesso em: 30 de setembro de 2012.

DE NEGRI, J. A., SALERNO, M. S. e CASTRO, A. B. Inovações, padrões tecnológicos e desempenho das firmas industriais brasileiras. Inovações, padrões tecnológicos e desempenho das firmas industriais brasileiras. Brasília: Ipea, 2005

DRUMOND, R. B; SILVA, I. L. A necessidade da utilização de sistema de custos e de indicadores de desempenho na administração pública. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4. Anais... São Paulo, 2004.

GABARDO, E. Princípio constitucional da eficiência administrativa. São Paulo: Dialética, 2002.

GIL, A. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GRATERON, I. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de Estudos n. 21. maio a agosto. São Paulo. 1999.

IMONIANA, J. O.; PEREIRA, A.C.; REDAELLI, D.R.; SOUZA, B.F. Custo de Oportunidade: conceito e contabilização. Caderno de Estudos n. 2. São Paulo: FIECAFI, abr de 1990.

JUSTA, F. A. Controle interno nas administrações municipais. Disponível em: <http://www.tcm.ce.gov.br/site/_arquivos/orientacoes/orientacoes_tecnicas/apostila_sobre_controle_interno_para_as_administracoes_municipais/apostila_sobre_controle_interno_para_as_administracoes_municipais.pdf>. Acesso em 20 de janeiro de 2013

LEMONS, C. S. Gestão pública orientada para resultados: avaliando o caso de Minas Gerais. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro: Ebafe-FGV, 2009.

LEONE, G. S. G. Custos: Planejamento, Implantação e Controle. São Paulo: Atlas, 1982.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 3. Ed., São Paulo: Atlas, 1987

MAUSS, C. V . Gestão de custo aplicado ao setor público: modelo para mensuração da eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MILLER, R. L. Microeconomia: teoria, questões & aplicações. Rio de Janeiro. McGraw-Hill do Brasil. 1981

MODESTO, P. Notas para um debate sobre o princípio da eficiência. Revista do Serviço Público ano 51, n. 2. Abr a jun, 2000.

PORTAL BRASIL. Publicação: Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC. Disponível em < <http://www.portalbrasil.net/inpc.htm>>. Acesso em: 01/03/2013.

REZENDE, F; CUNHA, A; BEVILACQUA, R. Informações de custos e gasto público, 2010. Disponível em < <http://www.scielo.br/pdf/rap/v44n4/v44n4a09.pdf> > Acesso em 01 dezembro 2012..

RIBEIRO, D. C; WIEMER, A. P. M. Custos no serviço público. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4. Anais... São Paulo, 2004.

ROSSETTI, J. P. Introdução à Economia. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SLOMSKI, V. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2007.

SCDP. Sistema de Concessão de Diárias e Passagens. Disponível em: <www.scdp.gov.br>. Acesso em: 8 de janeiro de 2013.

VERGARA, S. C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 1997.